



Brasília | ano 56 | nº 224
outubro/dezembro – 2019

A dependência entre os direitos humanos e o Direito Tributário

THIAGO ÁLVARES FEITAL

Resumo: Demonstra-se que os direitos humanos e o Direito Tributário são campos normativos em relação de interdependência mista no Brasil. Discute-se como a obrigação de não discriminação possibilita avaliar a progressividade do Sistema Tributário Nacional e apresenta-se o dever de mobilizar recursos como marco axiológico para se aferir a eficiência desse sistema em relação à capacidade de arrecadar receitas para a realização dos direitos humanos.

Palavras-chave: Tributação. Direitos humanos. Direitos econômicos, sociais e culturais.

The dependency between human rights and tax law

Abstract: This paper demonstrates that human rights and tax law are in a mixed-strength interdependence relation. We discuss how the obligation of non-discrimination allows an assessment of the progressivity of the Brazilian National Tax System (STN). We then present the obligation to mobilize resources as an axiological framework to appraise the STN's efficiency in its ability to raise revenue for human rights realization.

Keywords: Taxation. Human rights. Economic, social and cultural rights.

1 Introdução

A relação entre os direitos humanos e a tributação é normalmente compreendida por acadêmicos do Direito Tributário como um vetor unidirecional. Nessa representação, os direitos humanos são apresentados como normas que irradiam efeitos nos domínios da tributação para proteger o contribuinte, o mais fraco da relação tributária. É nesse sentido

Recebido em 26/8/19
Aprovado em 3/10/19

que as normas contidas em tratados internacionais são eventualmente invocadas para se argumentar acerca da necessidade de se codificarem instrumentos de defesa do contribuinte, para afastar a tributação confiscatória ou para viabilizar o direito de defesa contra a atuação fiscal¹.

Segundo esse esquema – que pode ser reduzido graficamente a DH → DT –, o Direito Tributário positivo não teria influência alguma sobre os direitos humanos. Por outro lado, o influxo destes últimos na esfera tributária limitar-se-ia a repercutir nas denominadas “limitações constitucionais ao poder de tributar” (BALEEIRO, 2010).

Ainda que possa ter relevância para o desenvolvimento de instrumentos de salvaguarda do contribuinte, essa representação é insuficiente, pois não explica a complexidade do nexa que se estabelece entre esses dois subsistemas normativos. Por essa razão, com inspiração numa teoria analítica que busca apreender a natureza da relação dos direitos humanos entre si (NICKEL, 2008), neste trabalho esboçaremos uma compreensão da relação entre o Direito Tributário e os direitos humanos, para possibilitar o desenvolvimento posterior de abordagens do Direito Tributário centradas nos direitos humanos (*human rights based approach*). Defenderemos a tese segundo a qual entre o Direito Tributário e os direitos humanos se estabelece uma relação de dependência *mista* que remete à própria situação constitucional do Direito Tributário brasileiro (seção 2). Discutiremos como a obrigação de não discriminação possibilita avaliar a progressividade do Sistema Tributário Nacional (STN) (seção 3). Em seguida, apresentaremos o dever de mobilizar recursos como marco axiológico para avaliar a eficiência do STN em relação à sua capacidade de arrecadar receitas para a realização dos direitos humanos (seção 4).

Segundo o esquema analítico aqui exposto, a interdependência é gênero relativo às denominadas *relações de suporte* que podem ser verificadas na dinâmica das normas. Quando a existência de uma norma (ou conjunto normativo) qualquer (α) contribui para a existência, fun-

¹ Para um exemplo, ver Kofler, Maduro e Pistone ([2011]). No âmbito do sistema regional europeu, a Convenção Europeia de Direitos Humanos é frequentemente utilizada pelos contribuintes em litígios tributários levados à Corte Europeia de Direitos Humanos. A esse respeito vejam-se os seguintes casos (os algarismos entre parênteses referem-se ao número do processo): sobre o direito à defesa no processo administrativo tributário: *Bendenoun v. França* (12547/86) (COUNCIL OF EUROPE, 1994); sobre o uso de sanções políticas como meio de coerção para o recolhimento de tributos: *Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH v. Países Baixos* (15357/89) (COUNCIL OF EUROPE, 1995); sobre a intranscendência da pena pelo cometimento de ilícitos tributários: *A.P., M.P. e T.P. v. Suíça* (19958/92) (COUNCIL OF EUROPE, 1997); sobre o direito de não produzir provas contra si mesmo e da impossibilidade de o contribuinte ser compelido, mediante multa, a fornecer documentos que teriam este efeito: *J.B. v. Suíça* (31827/96) (COUNCIL OF EUROPE, 2001); sobre a obrigatoriedade da inclusão de juros na repetição do indébito: *Eko-Elda Avee v. Grécia* (10162/02) (COUNCIL OF EUROPE, 2006); sobre a proteção da confiança do contribuinte: *Association les Témoins de Jéhovah v. França* (8916/05) (COUNCIL OF EUROPE, 2012).

cionamento ou estabilidade de outra norma (β), diz-se que entre elas se estabelece uma relação de suporte ($\alpha \rightarrow \beta$ ou $\alpha \leftarrow \beta$). Tais relações, por sua vez, podem ser classificadas como *fortes* ou *fracas*, conforme a norma *de suporte* seja, respectivamente, *indispensável* ou não para a existência da norma *suportada*. Quando a relação entre duas normas é bilateral – isto é, elas mutuamente se suportam –, diz-se que são *interdependentes* ($\alpha \leftrightarrow \beta$). As relações em que se verifica a interdependência não pressupõem, todavia, uma simetria necessária, podendo assumir a forma das relações de interdependência *mistas*, nas quais o suporte é forte num sentido e fraco noutra ($\alpha \leftarrow \rightarrow \beta$ ou $\alpha \leftarrow \rightarrow \beta$).

A relação entre o Direito Tributário e os direitos humanos enquadra-se neste último modelo. O Direito Tributário é imprescindível para a realização dos direitos humanos, mas estes, conquanto essenciais para a estruturação de um sistema tributário justo – como exige a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) (BRASIL, [2019a]) –, não são indispensáveis para a existência efetiva do sistema tributário, que pode faticamente vigorar, ainda que viole normas internacionais de direitos humanos, o que se nota trivialmente na observação cotidiana.

Como se sabe, todos os direitos têm um aspecto econômico (HOLMES; SUNSTEIN, 1999), o que implica a necessidade de compreendê-los no contexto maior do problema da escassez de recursos (HILL, 1992, p. 3), como uma matéria de finanças públicas. Por isso, afirma-se que a realização concreta dos direitos humanos depende da existência de recursos públicos (BALAKRISHNAN; HEINTZ; ELSON, 2016; ELSON; BALAKRISHNAN; HEINTZ, 2013; GODOI, 2017, p. 7; INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION'S HUMAN RIGHTS INSTITUTE, 2017; SKOGLY, 2012, p. 394). Tais recursos, por sua vez, são obtidos maio-

ritariamente por meio da tributação, de modo que é possível afirmar sem sobressaltos que a atividade impositiva, longe de ser confiscação ilegítima ou ataque injustificável a um direito natural², é o que torna possível a própria instituição da propriedade privada.

Como apontam Murphy e Nagel (2005, p. 46), o mercado não subsiste sem o governo, de modo que é desacertado avaliar a legitimidade da tributação tomando como referencial critérios que remetam à renda pré-tributária. Muito pelo contrário, os tributos visam à construção da sociedade projetada pela CRFB, o que inevitavelmente acarreta o dever do Estado de adotar medidas redistributivas de caráter solidário (GODOI, 2005, p. 142), que implicam a obrigatoriedade de interferir no esquema de distribuição de recursos que as teorias libertárias consideram natural. Por esse motivo, a tributação desponta como determinante forte dos direitos humanos, compreendidos aqui como o mínimo jurídico intrínseco à vida de todas as pessoas em todos os lugares, decorrente de sua própria dignidade (NINO, 1989, p. 14).

A despeito de ser pouco abordado pela literatura nacional – por acadêmicos tanto do Direito Internacional quanto do Direito Tributário –, esse nexos reflete-se muito claramente nos documentos internacionais sobre direitos humanos, sobretudo os que dizem respeito aos direitos econômicos, sociais e culturais (BRASIL, 1969, 1992b, 2002), tendo sido objeto de detida análise pelos subscritores da Declaração de Lima sobre a Justiça Tributária e os Direitos Humanos³

²Com um ou outro reparo, essa é a visão que se encontra em Nozick (2013) e em Rothbard (c2004), para mencionar apenas dois exemplos.

³Essa Declaração – resultado da Global Week of Action for Tax Justice, evento cujas atividades foram realizadas em 43 países – tem como objetivo ressaltar a importância da tributação e a necessidade de se reformar o sistema tributário dos países envolvidos, para a realização dos direitos humanos.

(CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS, 2015), por pesquisadores independentes (BALAKRISHNAN; HEINTZ; ELSON, 2016; DOWELL-JONES, 2015; ELSON; BALAKRISHNAN; HEINTZ, 2013; NOHLE; GIACCA, 2018; NOLAN, 2014; O'CONNELL; NOLAN; HARVEY; DUTSCHKE; ROONEY, 2014; SAIZ, 2013; SKOGLY, 2012), por diversos Relatores Especiais da ONU (UNITED NATIONS, 1992, 2009b, 2010b, 2011, 2015b) e, em diferentes ocasiões, pelo Comitê de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (CESCR) (UNITED NATIONS, 2009a, 2010a, 2015a, 2016a, 2016b, 2016d, 2016e).

2 O destino constitucional do Sistema Tributário Nacional

Como em qualquer ramo do Direito positivo, é na CRFB que se devem buscar os propósitos do STN. Partindo do texto constitucional – que circunscreve o espaço de concretização da Constituição (MÜLLER, 2005, p. 64) e, conseqüentemente, de toda a legislação tributária que a ela se sujeita –, identificamos no art. 30 os objetivos que orientam a República Federativa do Brasil.

O adjetivo *fundamentais*, que qualifica tais objetivos, não é desprovido de relevância hermenêutica. Trata-se de objetivos substanciais ou “preceitos definidores dos fins do Estado’ [...], ‘princípios directivos fundamentais’ [...], ou ‘normas programáticas, definidoras de fins ou tarefas’” (CANOTILHO, [2003], p. 1.167), que se posicionam no arcabouço normativo constitucional, orientando-o integralmente. Constituem, portanto, a medula diretiva do ordenamento jurídico e, como o STN é um apêndice desse ordenamento, cuja autonomia é mero expediente didático, configuram as bases também do Direito Tributário.

Desse modo, o sistema previsto no Título VI da CRFB está geneticamente vinculado a propósitos políticos positivamente estabelecidos, sendo instrumental⁴ para o alcance dos seguintes objetivos: (i) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) o desenvolvimento nacional; (iii) a erradicação da pobreza e da marginalização; (iv) a redução das desigualdades sociais; (v) a redução das desigualdades regionais; e (vi) a promoção do bem de todos, independentemente de quaisquer formas de discriminação⁵.

Para os familiarizados com uma leitura democrática do Direito Tributário⁶, não deve causar espanto a afirmação de que os objetivos do STN se identificam com os objetivos da República Federativa do Brasil. Nessa relação de identidade vislumbra-se o caráter político da tributação (BALEIRO, 2010, p. 1, 2013, p. 38, 2015, p. 231; COELHO, 2000, 2012, p. 32; CRAWFORD, 2014; MENÉNDEZ, c2001, p. 32; PHILIPPS, 2009), elemento indissociável da atividade financeira do Estado. Essa *politicidade*, que em última análise está radicada no caráter público do próprio Direito, pode ser contemplada também no contexto de uma economia política da crise, como a que atualmente se experimenta, nas alternativas (ou na suposta ausência de alternativas) apresentadas pelos que defendem a adoção irrefletida de políticas

⁴ Partimos da premissa de que o STN, como de resto o Direito, é um instrumento para consecução de determinados fins eleitos socialmente. Essa afirmação, que constitui um truismo, opõe-se à ideia de um sistema tributário neutro, que não poderia ser utilizado como dispositivo para a intervenção na ordem econômica, sob pena de desvirtuar-se em arbítrio.

⁵ Ainda no plano constitucional, é possível identificar os vetores axiológicos que orientam o STN. Tais valores resultam da concatenação do art. 1º com o art. 4º da CRFB. Para os fins deste trabalho, é de especial relevância a dignidade humana que, na ordem internacional, se reflete no princípio da *prevalência dos direitos humanos* (BRETING-GARCIA, 2017; GISELSSON, 2018; LUKÓW, 2018), o qual deve conduzir a República Federativa do Brasil em suas relações.

⁶ Para um aprofundamento, ver Menéndez (c2001).

fiscais regressivas⁷ para deslocar o ônus do “resgate” da economia para os ombros dos cidadãos mais vulneráveis⁸.

O que coloca os tributos nessa posição fulcral é o fato de serem a principal fonte de receitas dos Estados contemporâneos. À exceção dos Estados que subsistem por meio da exploração de recursos naturais ou de auxílios financeiros de instituições internacionais (SAIZ, 2013, p. 82), a quase totalidade dos países tem na tributação a principal origem dos recursos que abastecem seus erários. Os tributos configuram, pois, um instrumento indispensável para a manutenção e a estabilidade do próprio sistema jurídico-político desses Estados.

Assim, além de financiar as instituições que integram e possibilitam a existência do Estado e do mercado – questão sumarizada no adágio *no property without taxation* (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 59) –, o sistema tributário é o elemento que concretiza a concepção de justiça social que será executada pelo governo (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 5). O problema da justiça do sistema tributário desloca-se, numa relação de continência, para o escopo mais amplo do problema da justiça de um sistema jurídico: justo é o sistema tributário que torna possível uma sociedade justa (GALLO, c2007, p. 102).

Integra ainda o quadro normativo constitucional brasileiro o “núcleo básico do direito internacional vinculativo das ordens jurídicas internas” (CANOTILHO, [2003], p. 233). Verifica-se, então, a mencionada relação de dependência mista entre os direitos humanos e o Direito Tributário (DH \leftarrow \rightarrow DT)⁹. Pode-se estudar essa relação partindo de qualquer de seus dois sentidos: seja pelo ângulo da interdependência fraca (DH \rightarrow DT), seja pelo da interdependência forte (DH \leftarrow DT). Avalia-se, no primeiro caso, a adequação interna das normas que compõem o STN relativamente aos direitos humanos; e, no segundo caso, a sua capacidade de mobilizar recursos para a realização desses direitos. Ambas as questões dizem respeito à concretização do aludido destino constitucional do STN, que não é outro senão a efetivação do Estado Democrático de Direito, cujo alcance não é possível sem a observância das obrigações de não discriminar¹⁰, de um lado, e da obrigação de mobilizar recursos, de outro.

⁷ Como adverte Lazzarato (2017, p. 34), as medidas de consolidação fiscal tomadas em contextos de crise são ditadas por escolhas políticas.

⁸ Para uma análise crítica de viés filosófico, ver Butler e Athanasiou (2013).

⁹ Nessas representações, o tamanho das setas corresponde à intensidade da relação de apoio. A seta maior para a esquerda indica que os direitos humanos estão mais intensamente apoiados no Direito Tributário, isto é, dependem mais intensamente do Direito Tributário para sua realização do que este depende dos direitos humanos.

¹⁰ Tomam-se as expressões *igualdade* e *não discriminação*, encontradas nos tratados de direitos humanos, como sinônimas.

3 O dever de não discriminar como núcleo da relação de suporte fraca

3.1 Revisão dos documentos normativos internacionais que positivam o dever de não discriminar

O direito de não ser discriminado está presente em todos os tratados de direitos humanos (UNITED NATIONS; INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2017, p. 30). Por sua relevância, a proibição de discriminação está contida no art. 1(3) da Carta das Nações Unidas (BRASIL, [1995], grifo nosso), que afirma o propósito dessa organização de alcançar um estado de cooperação internacional para a solução dos “problemas internacionais de caráter econômico, social, cultural ou humanitário, e para promover e estimular o respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais para todos, *sem distinção de raça, sexo, língua ou religião*”. A asserção é reiterada na Declaração Universal dos Direitos Humanos (NAÇÕES UNIDAS, 2013, p. 20) – “todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos” –, a qual franqueia o acesso universal aos direitos ali proclamados, ao mesmo tempo em que veda discriminações de qualquer natureza em seu art. II.

Nos dois Pactos Internacionais¹¹ que visam a tornar cogentes os direitos enunciados na Declaração Universal dos Direitos Humanos (RIEDEL; GIACCA; GOLAY, 2014, p. 6), a proibição de discriminar é reforçada em vários dispositivos. No Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos, de 1966, o direito à igualdade está expresso no art. 2(1), que proíbe qualquer discriminação no exercício dos direitos ali previstos. O art. 3 institui a obrigação de se adotarem as medidas cabíveis para a realização da igualdade de gênero, de modo que homens e mulheres usufruam equanimemente dos direitos civis e políticos. Porém, na redação ainda mais abrangente do art. 26, a igualdade formal é propriamente enunciada:

Todas as pessoas são iguais perante a lei e têm direito, sem discriminação alguma, a igual proteção da lei. A este respeito, a lei deverá proibir qualquer forma de discriminação e garantir a todas as pessoas proteção igual e eficaz contra qualquer discriminação por motivo de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, situação econômica, nascimento ou qualquer outra situação (BRASIL, 1992b).

¹¹ O Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos foi adotado pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 16/12/1966. O Brasil aderiu a esse tratado em 12/12/1991; ver Decreto nº 592, de 6/7/1992. O Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, por sua vez, foi adotado pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 19/12/1966; ver Decreto nº 591, de 6/7/1992 (BRASIL, 1992a).

No Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (ICESCR) (BRASIL, 1992a), de 1966, a igualdade figura, em sua forma mais genérica, no art. 2º(2), que obriga os Estados a “garantir que os direitos nele enunciados [se] exercerão [sem] discriminação alguma por motivo de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, situação econômica, nascimento ou qualquer outra situação”. Além de outros dispositivos que visam a assegurar concretamente a igualdade na fruição de direitos específicos, esta também se encontra no art. 3º, no qual os Estados “comprometem-se a assegurar a homens e mulheres igualdade no gozo de todos os direitos econômicos, sociais e culturais” (BRASIL, 1992a).

Na Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação Racial, de 1965 (BRASIL, 1969)¹², a igualdade apresenta-se na forma da proibição de discriminação contida no art. I(1), mas também sob a forma mais ativa da obrigação de eliminar a discriminação racial, promovendo a fruição dos direitos humanos sem qualquer “distinção de raça, de cor ou de origem nacional ou étnica”.

Na Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher, de 1979 (BRASIL, 2002)¹³, o direito à igualdade é reiterado no art. 1º, *a contrario sensu*, mediante a positivação do conceito de discriminação de gênero:

toda a distinção, exclusão ou restrição baseada no sexo e que tenha por objeto ou resultado prejudicar ou anular o reconhecimento, gozo ou exercício pela mulher, independentemente de seu estado civil, com base na igualdade do homem e da mulher, dos direitos humanos e liberdades fundamentais nos campos político, econômico, social, cultural e civil ou em qualquer outro campo.

No sistema regional interamericano – ao qual o Brasil aderiu em 1992 – à universalidade expressa no art. 1º da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, de 1969 (BRASIL, 1992c)¹⁴, soma-se a igualdade formal contida no art. 24: “Todas as pessoas são iguais perante a lei. Por conseguinte, têm direito, sem discriminação, a igual proteção da lei”. No Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, de

¹² Adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 21/12/1965, a Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação Racial foi adotada pelo Brasil em 27/3/1968; ver Decreto nº 65.810, de 8/12/1969.

¹³ Aprovada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 18/12/1979, a Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher foi adotada pelo Brasil em 2/3/1984, com reservas aos arts. 15, parágrafo 4º, e 16, parágrafo 1º, alíneas (a), (c), (g) e (h). Tais reservas foram retiradas em 20/12/1994; ver Decreto nº 4.377, de 13/9/2002.

¹⁴ Ver Decreto nº 678, de 6/11/1992.

1988 (BRASIL, 1999)¹⁵, a obrigação de não discriminação está expressa no art. 3º:

Os Estados Partes neste Protocolo comprometem-se a garantir o exercício dos direitos nele enunciados, sem discriminação alguma por motivo de raça, cor, sexo, idioma, religião, opiniões políticas ou de qualquer outra natureza, origem nacional ou social, posição económica, nascimento ou qualquer outra condição social.

Na Convenção Interamericana para Prevenir, Punir e Erradicar a Violência Contra a Mulher, de 1994 (BRASIL, 1996)¹⁶, a violência de gênero é tematizada de forma ampla, abarcando, segundo o art. 6(a) e (b), “o direito da mulher a ser livre de todas as formas de discriminação [...] e o direito da mulher a ser valorizada e educada livre de padrões estereotipados de comportamento [...] e costumes sociais e culturais baseados em conceitos de inferioridade ou subordinação”.

A despeito da abrangência desses dispositivos, que não representam senão uma restrita seleção, o Comitê de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (CESCR) julgou oportuno esclarecer que o vocábulo *discriminação* deve ser interpretado da forma mais ampla possível (UNITED NATIONS, 1989), pois a igualdade é, na semântica dos direitos humanos, um princípio estrutural que informa todo o sistema¹⁷ – quer na sua dimensão universal, quer nas suas dimensões regionais (TRINDADE, 1999, p. 77). Ao mesmo tempo, na tipologia dos direitos humanos, representa um direito objetivo autônomo ao qual correspondem obrigações de respeitar, proteger e realizar para os Estados¹⁸.

Para garantir a não discriminação, os Estados que, como o Brasil, ratificaram tais tratados devem adotar as medidas (legislativas, administrativas ou de outra natureza) que julgarem cabíveis. Em qualquer caso, como obrigação caracterizada pela incondicionalidade (UNITED NATIONS; INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2017, p. 30), o seu cumprimento deve ser imediato (UNITED NATIONS, 1987). Independentemente, portanto, de quaisquer fatores econômicos que possam dificultar a implementação dos direitos econômicos, sociais

¹⁵ Ver Decreto nº 3.321, de 30/12/1999.

¹⁶ Ver Decreto nº 1.973, de 1º/8/1996.

¹⁷ “Because of their basic and general character, the principle of non-discrimination as well as that of equality before the law and equal protection of the law are sometimes expressly referred to in articles relating to particular categories of human rights” (UNITED NATIONS, 1989, p. [1]).

¹⁸ Naturalmente, essas normas não comandam uma igualdade de tratamento cega em todos os casos, o que se converteria em desigualdade. Para uma análise do conteúdo normativo do princípio da igualdade, que impõe a discriminação positiva, em sua vertente tributária, ver Feital (2018, p. 51-128).

e culturais substantivos, a não discriminação deve ser imediatamente efetivada e garantida pelos Estados partes¹⁹.

Isso exige que se verifique se o Estado não criou ou contribuiu para a manutenção de desigualdades formais ou substanciais (UNITED NATIONS, 2009a). Dessa maneira, é imprescindível a análise cuidadosa do sistema tributário, o qual pode funcionar como poderoso instrumento para a redistribuição de recursos ou acentuar as desigualdades estruturais presentes nas sociedades. Recentemente, diferentes órgãos das Nações Unidas²⁰ têm convergido em seus posicionamentos para ressaltar a importância da *progressividade* na estruturação de um sistema tributário compatível com a obrigação de não discriminar (UNITED NATIONS, 2010a, 2012, 2015b, 2016b, 2016c, 2016d).

3.2 A regressividade do Sistema Tributário Nacional como discriminação substantiva

A classificação dos sistemas tributários em *progressivos* ou *regressivos* ocorre em função da equidade vertical (TRESCH, 2015, p. 182). *Grosso modo*, são regressivos os sistemas tributários que oneram mais o trabalho que o capital, isto é, os que se assentam em tributos indiretos, que priorizam o consumo como base de incidência (DERZI, 2014, p. 658). Por outro lado, um sistema tributário é progressivo quando a intensidade da tributação aumenta proporcionalmente à renda disponível, o que demanda, em relação a sua estruturação, uma incidência mais concentrada na renda e no capital e menos concentrada no consumo²¹.

A regressividade do STN é demonstrada pela própria Receita Federal (BRASIL, 2016), a qual, em estudo recente, apontou que aproximadamente 60% da receita tributária do País provêm de tributos incidentes, direta ou indiretamente, sobre o consumo²². Para agravar esse cenário, as alíquotas reais do imposto sobre a renda diminuem à medida que a

¹⁹ “This interpretation finds support in the specific wording used in articles 2(2) and 3 of the Covenant and in their position within the Covenant. Article 2(2) uses the term ‘guarantee’ and article 3 uses the term ‘ensure’ which have been considered as imposing obligations of an immediate nature. Moreover, as Klerk argues, articles 2(2) and 3 are not subordinate to the principle of progressive realisation contained in article 2(1) as this principle is only applicable to the substantive rights contained in Part III” (CARMONA, c2003, p. 396).

²⁰ Neste trabalho, optamos por centrar a análise no sistema global de proteção aos direitos humanos.

²¹ “Nos países socialmente mais desenvolvidos, a tributação sobre o patrimônio e a renda corresponde a cerca de 2/3 da arrecadação dos tributos, conforme dados da OCDE. No Brasil, há uma baixa eficácia redistributiva da política tributária, que não tributa os rendimentos mais elevados não originários do trabalho – aluguéis, aplicações financeiras, lucros e dividendos – e o patrimônio” (SALVADOR, 2016, p. 8).

²² Além dos tributos sobre bens e serviços, também oneram o consumo os tributos incidentes sobre a folha de salários a encargo do empregador e as contribuições previdenciárias.

renda aumenta (MORGAN, 2018). Ou seja, quanto maior a capacidade econômica demonstrada, menor a intensidade da tributação, o que contribui para agravar os efeitos da concentração de renda no Brasil (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 28), a qual, em relação ao 1% mais rico, é a maior do mundo (WIID..., 2006-2010).

O STN não apenas incide mais gravosamente sobre os que dispõem de menor capacidade econômica, como também é indiferente à necessidade de correção das desigualdades estruturais verificadas na sociedade brasileira (LAVINAS, 2014, p. 25). Trata-se de um dispositivo discriminatório que contribui, no sentido inverso do desejado, para o aprofundamento da desigualdade de renda (SALVADOR, 2014, p. 10), com baixíssima capacidade redistributiva, mesmo em relação a outros países da América Latina (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2017). Estimativas apontam que as famílias situadas no primeiro décimo de renda sofrem os efeitos de uma carga tributária 2,28 vezes maior que a experimentada pelas famílias que estão no último décimo (ZOCKUN, 2017), o que associa a tributação no Brasil à manutenção de um contingente de pobreza que bloqueia qualquer possibilidade de realização da justiça distributiva (MAGALHÃES; SILVEIRA; TOMICH; VIANNA, 2001, p. 22) demandada pela CRFB.

E mais: durante as duas últimas décadas do século XX, foram implementadas diversas medidas de matiz neoclássico, que reduziram ainda mais a progressividade do STN em benefício das classes mais abastadas. Como ressaltam Gobetti e Orair (2016, p. 25), “a concentração é ainda mais impressionante quando alcançamos o meio milésimo mais rico: são cerca de 71 mil pessoas que se apropriam de 8,5% de toda a renda”.

Mais que uma eventual responsabilidade por omissão, verifica-se que o Estado brasileiro tem contribuído ativamente para agravar a desigualdade entre ricos e pobres (SALVADOR, 2016,

p. 9) por meio da adoção de políticas fiscais contraproducentes que contribuem para aumentar o número de famílias em situação de pobreza (LÓPEZ-CALVA; LUSTIG; MATYTSIN; POPOVA, 2017). Ao transferir dos mais ricos para os mais pobres o ônus de contribuir para as despesas estatais²³, o STN colabora para fazer da concentração de renda um fenômeno gargantuesco, com nítido viés discriminatório²⁴. Até mesmo numa perspectiva regional, verifica-se a desproporção do impacto da regressividade tributária e das medidas de consolidação fiscal recentemente adotadas, pois o indicador de perda de desenvolvimento decorrente da desigualdade no Brasil é superior à média da América Latina, a região mais desigual do mundo²⁵.

De fato, a regressividade tributária é exemplo patente de discriminação substantiva provocada pelo Estado, pois, ainda que as leis que compõem o STN tenham certo verniz de imparcialidade – afinal, não são previstas alíquotas ou tributos específicos para mulheres e homens; negros, indígenas e brancos; ou ricos e pobres –, o impacto da tributação é diferente em grupos sociais distintos, em detrimento de minorias que já sofrem os efeitos de uma persistente desigualdade estrutural. Conforme interpretação das Nações

²³ “[O] orçamento público no Brasil é financiado pelos pobres e apropriado pelos ricos” (INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS, 2011, p. 16).

²⁴ É estarrecedora a conclusão do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República em 2011: “O sistema é injusto porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado” (BRASIL, 2009, p. 22).

²⁵ A média dos países latino-americanos é de 23,4%, ao passo que no Brasil a perda em desenvolvimento decorrente da desigualdade chega a 25,6% (UNDP, 2018).

Unidas (UNITED NATIONS, 2009a), constituem violações do direito à não discriminação os atos ou omissões que contribuam, de forma direta ou indireta, para criar ou perpetuar discriminações em razão de gênero, raça, deficiência, condição social ou outra²⁶.

Sob a perspectiva da relação de suporte fraca, podemos concluir que o fato de o STN penalizar os mais pobres constitui violação da obrigação de não discriminar assumida pelo Brasil ao ratificar os tratados já mencionados, sobretudo o relativo aos direitos econômicos, sociais e culturais. A ausência de medidas voltadas para a concretização da igualdade no STN equivale à omissão diante da obrigação de concretizar medidas (de qualquer natureza) para não discriminar.

4 A obrigação de mobilizar recursos como núcleo da relação de suporte forte

4.1 O conteúdo normativo da obrigação de mobilizar recursos

A realização dos direitos, independentemente do caráter que se lhes atribuam classificações doutrinárias (humanos ou fundamentais; civis, políticos, econômicos, sociais ou culturais; positivos ou negativos etc.), depende da existência de recursos públicos²⁷. Contudo, essa relação entre recursos estatais e a garantia dos direitos evidencia-se mais em relação aos direitos econômicos, sociais e culturais, motivo pelo qual

²⁶ Como estatuem os princípios de Limburg, “a falha de um Estado em cumprir com uma obrigação contida no Pacto é, sob o direito internacional, uma violação do Pacto” (UNITED NATIONS, 1987, tradução nossa).

²⁷ “Training law enforcement officials in the prevention of torture, combating gender stereotypes in society or guaranteeing defendants a fair trial all evolve the creation of state institutions and programmes which require a considerable investment of public funds” (SAIZ, 2013, p. 78).

a obrigação de destinar o máximo de recursos disponíveis à sua realização se encontra propriamente enunciada no art. 2º(1) do ICESCR²⁸:

Cada Estado Parte do presente Pacto compromete-se a adotar medidas, tanto por esforço próprio como pela assistência e cooperação internacionais, principalmente nos planos econômico e técnico, *até o máximo de seus recursos disponíveis*, que visem a assegurar, progressivamente, por todos os meios apropriados, o pleno exercício dos direitos reconhecidos no presente Pacto, incluindo, em particular, a adoção de medidas legislativas (BRASIL, 1992a, grifo nosso).

Em razão de seu conteúdo plurissignificativo e da redação atécnica do dispositivo em que está inserida (CRAVEN, 1995, p. 151), a expressão *to the maximum of its available resources* (“até o máximo de seus recursos disponíveis”) foi objeto de controvérsia entre os estudiosos (NOHLE; GIACCA, 2018). Por força dessa obrigação, considerando a discricionariedade (*margin of appreciation*²⁹) que lhes é inerente, os Estados

²⁸ A ausência de menção a esse princípio do Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos deve-se, sobretudo, à ideologia em voga à época de sua elaboração, que via nos direitos civis e políticos direitos “negativos”, em relação aos quais subsistiam para os Estados apenas obrigações de não fazer, ao passo que os direitos econômicos, sociais e culturais seriam “positivos”, justamente por demandar do Estado obrigações de fazer. Como essa ideologia não encontra mais amparo na literatura majoritária, tampouco nos órgãos internacionais competentes, deve-se compreender o dever de utilização máxima como aplicável à realização de todos os direitos humanos.

²⁹ “As in the case of civil and political rights, States enjoy a margin of discretion in selecting the means for implementing their respective obligations. State practice and the application of legal norms to concrete cases and situations by international treaty monitoring bodies as well as by domestic courts have contributed to the development of universal minimum standards and the common understanding of the scope, nature and limitation of economic, social and cultural rights. The fact that the full realization of most economic, social and cultural rights can only be achieved progressively, which in fact also applies to most civil and political rights, does not alter the nature of the legal obligation of States, which requires that certain steps be taken immediately, and others as soon as possible. Therefore, the burden is on the State to demonstrate that it is making measurable progress

devem adotar as medidas legislativas e judiciais necessárias para garantir a maior fruição possível dos direitos econômicos, sociais e culturais, inclusive em tempos de crise econômica (UNITED NATIONS, 2016e).

Em manifestação sobre a natureza da obrigação contida no art. 2º(1) do ICESCR, o CESCR³⁰ teve a oportunidade de esclarecer que “com a frase ‘até o máximo de seus recursos disponíveis’ os redatores do Pacto visavam simultaneamente aos recursos existentes em um Estado e àqueles disponíveis na comunidade internacional, por meio da cooperação e assistência internacionais” (UNITED NATIONS, 1990, p. [4], tradução nossa). Se, por um lado, a realização dos direitos econômicos, sociais e culturais está, em geral, sujeita à progressividade (nos termos do próprio ICESCR), por outro, há direitos cuja implementação se deve fazer imediatamente³¹. Além disso, deve ser compreendida como uma obrigação imediata

toward the full realization of the rights in question. The State cannot use the ‘progressive realization’ provisions in article 2 of the Covenant as a pretext for non-compliance. Nor can the State justify derogations or limitations of rights recognized in the Covenant because of different social, religious and cultural backgrounds” (INTERNATIONAL COMMISSION OF JURISTS, 1997). É oportuno o alerta de Trindade (1999, p. 124) formulado há quase duas décadas: “A doutrina da chamada ‘margem de apreciação’ floresce, por analogia com desenvolvimentos no âmbito dos sistemas de direito interno, na aplicação da Convenção Europeia de Direitos Humanos, como uma deferência à suposta ‘sabedoria’ dos órgãos do Estado no tocante à melhor maneira de dar efeito às decisões dos órgãos convencionais de proteção no plano do direito interno. Essa doutrina pressupõe a existência de Estados verdadeiramente democráticos, com um Poder Judiciário indubitavelmente autônomo”.

³⁰ Criado pela Resolução ECOSOC 17/1985, o órgão é composto por dezoito especialistas independentes incumbidos de monitorar a implementação dos direitos previstos na ICESCR.

³¹ “[T]here are a number of other provisions in the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights, including articles 3, 7 (a) (i), 8, 10 (3), 13 (2) (a), (3) and (4) and 15 (3) which would seem to be capable of immediate application by judicial and other organs in many national legal systems. Any suggestion that the provisions indicated are inherently non self executing would seem to be difficult to sustain” (UNITED NATIONS, 1990, p. [2]).

a própria obrigação de se adotarem medidas para a realização dos direitos econômicos, sociais e culturais³². Ela é gênero que integra o plexo normativo da obrigação mais específica de mobilizar recursos.

Também segundo o CESCR, a responsabilidade do Estado em razão de sua inércia não pode ser afastada mediante a invocação de fatores econômicos ou desastres naturais. A obrigação de adotar medidas – que é obrigação de colocar-se em movimento e, portanto, exige a iniciativa dos Estados de empregar ações concretas – não está sujeita a limitações.

Dados os requisitos do Estado Democrático de Direito e da sua relação com o núcleo e a história da institucionalização dos direitos humanos, o ICESCR concede prioridade às medidas legislativas (CARMONA, c2003, p. 339), sem dispensar os Estados da adoção de providências de outra natureza. Não obstante, a mera promulgação de textos legais, desacompanhada do esforço para a sua efetivação, não representa o adimplemento dessa obrigação. É preciso que os Estados demonstrem o seu comprometimento com a implementação efetiva das normas pro-

³² “[W]hile the Covenant provides for progressive realization and acknowledges the constraints due to the limits of available resources, it also imposes various obligations which are of immediate effect. Of these, two are of particular importance in understanding the precise nature of States parties obligations. One of these, which is dealt with in a separate general comment, and which is to be considered by the Committee at its sixth session, is the ‘undertaking to guarantee’ that relevant rights ‘will be exercised without discrimination...’ . [...] The other is the undertaking in article 2 (1) ‘to take steps’, which in itself, is not qualified or limited by other considerations. The full meaning of the phrase can also be gauged by noting some of the different language versions. In English the undertaking is ‘to take steps’, in French it is ‘to act’ (‘s’engage à agir’) and in Spanish it is ‘to adopt measures’ (‘a adoptar medidas’). Thus while the full realization of the relevant rights may be achieved progressively, steps towards that goal must be taken within a reasonably short time after the Covenant’s entry into force for the States concerned. Such steps should be deliberate, concrete and targeted as clearly as possible towards meeting the obligations recognized in the Covenant” (UNITED NATIONS, 1990, p. [1]).

mulgadas, por meio do monitoramento, da fiscalização e do emprego de outras ações eventualmente aplicáveis.

Finalmente, o núcleo normativo da obrigação de mobilizar recursos é composto ainda pela obrigação de buscar ou prover assistência internacional e cooperação. Dessa forma, a locução *máximo de seus recursos disponíveis* deve ser interpretada no sentido de compreender também os recursos que estão à disposição do Estado em fontes internacionais. Assim, a obrigação bifurca-se para abarcar os Estados em condições de prover auxílio e os Estados que necessitam de auxílio³³.

4.2 Obrigação de mobilizar recursos e o Sistema Tributário Nacional

A obrigação de mobilizar recursos é a chave para compreender a forte dependência entre o Direito Tributário e os direitos humanos, passo necessário para esboçar uma alternativa à compreensão tradicional da relação entre os direitos humanos e a tributação no Brasil e alhures³⁴. O princípio visa a compelir os Estados partes a otimizar a obtenção de receitas (UNITED NATIONS, 2011, p. 20), priorizando a alocação de recursos para a realização de direitos humanos (CARMONA, c2003, p. 332), e permite verificar a adequação da legislação e das políticas públicas adotadas em relação à sua capacidade de contribuir para o alcance desse objetivo. Quanto ao sistema tributário, a norma permite verificar se a sua estruturação é adequada à realização dos direitos humanos e, portanto, se o orçamento (no âmbito das receitas) reflete o pacto fiscal previsto na CRFB.

Um sistema tributário eficiente contribui para a criação do espaço fiscal³⁵ necessário às alocações orçamentárias relativas à realização dos direitos aqui comentados (ELSON; BALAKRISHNAN; HEINTZ, 2013, p. 17). Por isso, não são adequadas as abordagens clássicas que interpretam o dever de mobilizar recursos com base na presunção de que esses recursos foram definitivamente estabelecidos em políticas prévias, cabendo ao Estado apenas administrá-los eficientemente, recorrendo a fontes externas quando necessário. Tais perspectivas assumem que o montante de recursos à disposição dos Estados corresponde a

³³ Para uma análise das obrigações em relação ao sujeito que busca ou oferece auxílio, ver International Bar Association's Human Rights Institute (2017, p. 33-36).

³⁴ Outras obrigações relativas à mobilização de recursos financeiros são: a obrigação de melhoramento contínuo; a proibição do retrocesso; a concessão de prioridade aos direitos humanos na alocação de recursos; o dever de monitoramento dos programas e estratégias adotados; e o dever de garantir um núcleo mínimo de direitos humanos (INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION'S HUMAN RIGHTS INSTITUTE, 2017, p. 36).

³⁵ “[F]iscal space can be defined as the availability of budgetary room that allows a government to provide resources for a desired purpose without any prejudice to the sustainability of a government's financial position” (HELLER, 2005, p. 3).

uma quantia predeterminada e fixa, ignorando o papel e a dinâmica das políticas fiscais. Diversamente, o dever de mobilizar recursos deve ser compreendido como princípio fundamental a orientar todo o sistema das finanças públicas, especialmente no que diz respeito às definições políticas que impactam na arrecadação (SAIZ, 2013, p. 78).

Ainda que sua execução seja bastante complexa (ALLEN; MANION; MATTHEWS; RALSTON, 2016, p. 24), a análise das receitas orçamentárias é importante para determinar o cumprimento das obrigações relativas aos direitos humanos, pois faz o debate público – atualmente centrado em questões técnicas mistificadoras da realidade política do “problema” orçamentário e tomado por uma concepção equivocada de neutralidade³⁶ – voltar-se para os resultados esperados de um sistema tributário democrático (BALAKRISHNAN; HEINTZ; ELSON, 2016, p. 64). Isso é especialmente importante no que diz respeito à efetivação da justiça social (CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS, 2015) requerida pela CRFB, que incorpora automaticamente ao bloco de constitucionalidade os direitos garantidos nos tratados de direitos humanos ratificados pelo Brasil (TRINDADE, 1993, p. 30; PIOVESAN, 2015, p. 163).

A remissão à democracia, normalmente ignorada nos debates econômicos, não é aqui expediente de mera retórica, mas decorre da sua inserção como valor diretivo no panorama dos direitos humanos. Afastando a associação rasteira entre democracia e direitos humanos que se vale de uma aplicação seletiva destes no intuito de angariar legitimidade política para governos que violam diuturnamente os direitos mais fundamentais dos cidadãos, identificamos no núcleo

³⁶ Sobre a ideologia da neutralidade na literatura tributária atual, ver Feital (2018, p. 26-34).

dos direitos humanos o *télos* de potencialização da autonomia dos sujeitos (GALLARDO, 2014, p. 85; MÜLLER, 2013, p. 170), que é o seu verdadeiro elo com a democracia.

Assim, uma análise do sistema tributário à luz do dever de mobilizar recursos deve buscar identificar os principais obstáculos à obtenção de receitas para a realização dos direitos humanos (UNITED NATIONS; INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, 2017, p. 69). No cenário brasileiro, destaca-se como exemplo a isenção dos lucros e dividendos distribuídos a sócios e acionistas de pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 9.249/1995³⁷. Trata-se da opção por uma redução de receitas que *prima facie* não se justifica ante a débil progressividade do imposto sobre a renda no País, a qual faz dele um tributo de arrecadação subótima, como já visto.

A alíquota média da tributação incidente sobre lucros e dividendos pagos ou creditados a pessoas físicas nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) equivale a 24,1% (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 17). Estimativas indicam que a tributação dos dividendos à alíquota de 15%, que vigorava até o advento da Lei nº 9.249/1995, alcançaria um universo de 2,1 milhões de pessoas, resultando num incremento de 43 bilhões de reais nas receitas públicas (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 26). Por sua vez, conforme a tabela progressiva do Imposto de Renda de Pessoa Física, a tributação alcançaria 1,2 milhões de pessoas e resultaria na arrecadação de 59 bilhões de reais (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 26).

³⁷ “Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior” (BRASIL, [2019b]).

Em contraste, a perspectiva da relação de suporte forte indica que, ao ratificar o ICESCR, o Brasil *espontaneamente* limitou a sua prerrogativa de estruturar as finanças internas como bem entendesse. Um aspecto importante dessa limitação, aqui desenvolvido, é a obrigação de otimizar a arrecadação para maximizar seu espaço fiscal. Por isso, constitui violação dessa obrigação a adoção de medidas legislativas que, implicando a diminuição das receitas, resultem na ausência ou escassez de recursos destinados à realização dos direitos humanos, sobretudo no contexto de economias em desenvolvimento, que tendem a ter bases tributárias mais estreitas e um enorme contingente de pessoas em situação de precariedade.

5 Conclusão

A despeito do silêncio da literatura nacional, tanto no campo disciplinar do Direito Internacional quanto no do Direito Tributário, pode-se afirmar que entre os direitos humanos e o Direito Tributário se estabelece uma relação de dependência mista. A assimetria dos vetores nessa relação abre dois flancos de investigação para futuras agendas de pesquisa. O primeiro, que denominamos *relação de suporte fraca*, permite avaliar a progressividade do STN à luz da obrigação de não discriminação, que é transversal ao sistema de proteção global dos direitos humanos. O segundo, denominado *relação de suporte forte*, possibilita avaliar a capacidade do STN de arrecadar receitas para a realização dos direitos humanos. Perpassando essas duas relações, neste trabalho concluímos que (i) a ausência de medidas voltadas para a concretização da igualdade no STN é omissão diante da obrigação de não discriminar, ao mesmo tempo em que (ii) isenções como as destinadas aos lucros e dividendos criadas pela Lei nº 9.249/1995 indicam a incapacidade do Estado brasileiro de cumprir a obrigação de mobilizar recursos para a realização dos direitos humanos.

Sobre o autor

Thiago Álvares Feital é mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, MG, Brasil; doutorando em Direito na UFMG, Belo Horizonte, MG, Brasil; especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil; professor de Direito Tributário dos cursos de graduação das Faculdades Milton Campos, Belo Horizonte, MG, Brasil; advogado.
E-mail: thiago.feitalv@gmail.com

Como citar este artigo

(ABNT)

FEITAL, Thiago Álvares. A dependência entre os direitos humanos e o Direito Tributário. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 56, n. 224, p. 37-58, out./dez. 2019. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril_v56_n224_p37

(APA)

Feital, T. A. (2019). A dependência entre os direitos humanos e o Direito Tributário. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 56(224), 37-58. Recuperado de http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/224/ril_v56_n224_p37

Referências

ALLEN, Ian; MANION, Megan; MATTHEWS, Thandiwe; RALSTON, Robert. Budget analysis for economic and social rights. *Human Rights Watch Advisory*, Minneapolis, MN, 2016. Disponível em: <https://jamesron.com/wp-content/uploads/2015/05/Human-Rights-Watch-Advisory-Project-Budget-Analysis-for-Economic-and-Social-Rights-May-2016.pdf>. Acesso em: 11 out. 2019.

BALAKRISHNAN, Radhika; HEINTZ, James; ELSON, Diane. *Rethinking economic policy for social justice: the radical potential of human rights*. Abingdon: Routledge, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2019a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.Htm. Acesso em: 8 out. 2019.

_____. *Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992*. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. Promulgação. Brasília, DF: Presidência da República, 1992a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0591.htm. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. *Decreto nº 592, de 6 de julho de 1992*. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Cívicos e Políticos. Promulgação. Brasília, DF: Presidência da República, 1992b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. *Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992*. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília, DF: Presidência da República, 1992c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. *Decreto nº 1.973, de 1º de agosto de 1996*. Promulga a Convenção Interamericana para Prevenir, Punir e Erradicar a Violência contra a Mulher, concluída em Belém do Pará, em 9 de junho de 1994. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1996/D1973.htm. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. *Decreto nº 3.321, de 30 de dezembro de 1999*. Promulga o Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais

e Culturais “Protocolo de São Salvador”, concluído em 17 de novembro de 1988, em São Salvador, El Salvador. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3321.htm. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. *Decreto nº 4.377, de 13 de setembro de 2002*. Promulga a Convenção sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra a Mulher, de 1979, e revoga o Decreto nº 89.460, de 20 de março de 1984. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4377.htm. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. *Decreto nº 19.841, de 22 de outubro de 1945*. Promulga a Carta das Nações Unidas, da qual faz parte integrante o anexo Estatuto da Corte Internacional de Justiça, assinada em São Francisco, a 26 de junho de 1945, por ocasião da Conferência de Organização Internacional das Nações Unidas. Rio de Janeiro: Presidência da República, [1995]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D19841.htm. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. *Decreto nº 65.810, de 8 de dezembro de 1969*. Promulga a Convenção Internacional sobre a Eliminação de todas as Formas de Discriminação Racial. Brasília, DF: Presidência da República, 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D65810.html. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil 2015: análise por tributos e bases de incidência*. Brasília, DF: Receita Federal, 2016. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em: 9 out. 2019.

_____. Presidência da República. *Indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional: relatório de observação nº 1*. Brasília, DF: Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, 2009. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.pdf. Acesso em: 9 out. 2019.

BRETING-GARCIA, Victoria M. Human dignity and legal protections. *Human Rights Review*, [s. l.], v. 18, n. 3, p. 355-359, Sept. 2017. DOI: <https://doi.org/10.1007/s12142-017-0469-z>.

BUTLER, Judith; ATHANASIOU, Athena. *Dispossession: the performative in the political*. Malden, MA: Polity, 2013.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, [2003].

CARMONA, Magdalena Sepúlveda. *The nature of the obligations under the International Covenant on Economic, Social, and Cultural Rights*. New York: Intersentia, c2003. (School of Human Rights Research Series, v. 18).

CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS. *Lima Declaration on Tax Justice and Human Rights*. Lima: [s. n.], 2015. Disponível em: <https://www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/Lima%20Declaration.pdf>. Acesso em: 11 out. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

_____. Introdução à teoria geral do direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, [Belo Horizonte], n. 38, p. 283-334, 2000. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1173/1106>. Acesso em: 11 out. 2019.

COUNCIL OF EUROPE. European Court of Human Rights (5th Section). *Affaire Association les Témoins de Jehovah c. France*: requête nº 8916/05. 5 juillet 2012. Disponível em: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-112025"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{). Acesso em: 14 out. 2019.

_____. European Court of Human Rights. *Case of A. P., M. P. and T. P. v. Switzerland*. 29 August 1997. Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/>

eng#{"fulltext":["19958/92\","],documentcollectionid2:["GRANDCHAMBER","CHAMBER"],"itemid":["001-58178"]}. Acesso em: 14 out. 2019.

_____. European Court of Human Rights. *Case of Bendenoun v. France*: application No. 12547/86. 24 February 1994. Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-72757&filename=001-72757.pdf&TID=ihgdqbxnfi>. Acesso em: 7 out. 2019.

_____. European Court of Human Rights (1st Section). *Case of Eko-Elda Avee v. Greece*: application No. 10162/02. 9 March 2006. Disponível em: <http://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-72757&filename=001-72757.pdf&TID=ihgdqbxnfi>. Acesso em: 11 out. 2019.

_____. European Court of Human Rights. *Case of Gasus Dosier-und Fördertechnik GmbH v. The Netherlands*: application No. 15375/89. 23 February 1995. Disponível em: <http://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-57918&filename=001-57918.pdf>. Acesso em: 7 out. 2019.

_____. European Court of Human Rights (2nd Section). *Case of J. B. v. Switzerland*: application No. 31827/96. 3 May 2001. Disponível em: <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-59449&filename=001-59449.pdf>. Acesso em: 11 out. 2019.

CRAVEN, Matthew C. R. *The International Covenant on Economic, Social, and Cultural Rights: a perspective on its development*. Oxford, UK: Clarendon Press; New York: Oxford University Press, 1995. (Oxford Monographs in International Law).

CRAWFORD, Patrick. Occupy Wall Street, distributive justice, and tax scholarship: an ideology critique of the consumption tax debate. *University of New Hampshire Law Review*, [Concord, NH], v. 12, n. 2, p. 136-174, Jan. 2014. Disponível em: https://scholars.unh.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1212&context=unh_lr. Acesso em: 11 out. 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O princípio da não-afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Direito financeiro, econômico e tributário: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 637-660.

DOWELL-JONES, Mary. The economics of the austerity crisis: unpicking some human rights arguments. *Human Rights Law Review*, Oxford, UK, v. 15, n. 2, p. 193-223, May 2015. DOI: <https://doi.org/10.1093/hrlr/ngv005>. Disponível em: https://heinonline.org/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/hrlr15&id=202&men_tab=srchresults. Acesso em: 11 out. 2019.

ELSON, Diane; BALAKRISHNAN, Radhika; HEINTZ, James. Public finance, maximum available resources and human rights. In: NOLAN, Aoife; O'CONNEL, Rory; HARVEY, Collin (ed.). *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford, UK: Hart Publishing, 2013.

FEITAL, Thiago Álvares. *Subjetividade e direito tributário: teorias da equidade na tributação e o sujeito do direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

GALLARDO, Helio. *Teoria crítica: matriz e possibilidade de direitos humanos*. Tradução Patricia Fernandes. São Paulo: Ed. Unesp, 2014.

GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco: etica e giustizia nella tassazione*. Bologna: Il Mulino, c2007. (Saggi, v. 678).

GISELSSON, Kristi. Rethinking dignity. *Human Rights Review*, [s. l.], v. 19, n. 3, p. 331-348, Sept. 2018. DOI: <https://doi.org/10.1007/s12142-018-0501-y>.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Brasília, DF: Ipea, 2016. (Texto para Discussão, v. 2.190). Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf. Acesso em: 10 out. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 1-41, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565/19718>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

HELLER, Peter S. Understanding fiscal space. *International Monetary Fund Policy Discussion Paper*, [s. l.], p. 1-18, Mar. 2005. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/pdp/2005/pdp04.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019.

HILL, Dilys M. Rights and their realisation. In: BEDDARD, Ralph; HILL, Dilys M. (ed.). *Economic, social, and cultural rights: progress and achiev[e]ment*. New York: St. Martin's Press, 1992. p. 1-21.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton, 1999.

INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. *Orçamento e direitos: construindo um método de análise do orçamento à luz dos direitos humanos*. Brasília, DF: Inesc, 2011.

INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION'S HUMAN RIGHTS INSTITUTE. *The obligation to mobilise resources: bridging human rights, sustainable development goals, and economic and fiscal policies*. [S. l.]: International Bar Association's Human Rights Institute, 2017. Disponível em: https://www.ibanet.org/Human_Rights_Institute/HRI_Publications/Obligation-to-Mobilise-Resources.aspx. Acesso em: 10 out. 2019.

INTERNATIONAL COMMISSION OF JURISTS. *Maastricht guidelines on violations of economic, social and cultural rights*. [S. l.]: ICJ, 1997. Disponível em: <http://www.refworld.org/docid/48abd5730.html>. Acesso em: 11 out. 2019.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal monitor, October 2017: tackling inequality*. Washington, DC: IMF, 2017. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>. Acesso em: 18 out. 2019.

KOFLER, Georg; MADURO, Miguel Póiares; PISTONE, Pasquale (ed.). *Human rights and taxation in Europe and the world*. Amsterdam: IBFD, [2011].

LAVINAS, Lena. *A long way from tax justice: the Brazilian case*. Geneva: Global Labour University, 2014. Disponível em: https://www.global-labour-university.org/fileadmin/GLU_Working_Papers/GLU_WP_No.22.pdf. Acesso em: 11 out. 2019.

LAZZARATO, Maurizio. *O governo do homem endividado*. São Paulo: N-1, 2017.

LÓPEZ-CALVA, Luis Felipe; LUSTIG, Nora; MATYTSIN, Mikhail; POPOVA, Daria. Who benefits from fiscal redistribution in the Russian Federation? In: INCHAUSTE, Gabriela; LUSTIG, Nora (ed.). *The distributional impact of taxes and transfers: evidence from eight low-and middle-income countries*. Washington, DC: World Bank Group, 2017. p. 199-231. Disponível em: http://commitmenttoequity.org/wp-content/uploads/2018/04/The-Distributional-Impact-of-Taxes-and-Transfers_Inchauste-Lustig.pdf. Acesso em: 11 out. 2019.

ŁUKÓW, Paweł. A difficult legacy: human dignity as the founding value of human rights. *Human Rights Review*, [s. l.], v. 19, n. 3, p. 313-329, Sept. 2018. DOI: <https://doi.org/10.1007/s12142-018-0500-z>. Disponível em: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007%2Fs12142-018-0500-z.pdf>. Acesso em: 11 out. 2019.

MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia de; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade; VIANNA, Salvador Werneck. *Tributação, distribuição de renda e pobreza: uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbanas brasileiras*. Brasília, DF: Ipea, 2001. (Texto para Discussão, n. 804). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0804.pdf. Acesso em: 11 out. 2019.

MENÉNDEZ, Agustín José. *Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Kluwer Academic, c2001. (Law and Philosophy Library, v. 51).

MORGAN, Marc. Income inequality, growth and elite taxation in Brazil: new evidence combining survey and fiscal data, 2011-2015. *International Policy Centre for Inclusive Growth*, Brasília, DF, n. 165, p. 1-34, Feb. 2018. Disponível em: https://ipcig.org/pub/eng/WP165_Income_inequality_growth_and_elite_taxation_in_Brasil.pdf. Acesso em: 11 out. 2019.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho no direito constitucional*. Tradução: Peter Naumann. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Teoria e interpretação dos direitos humanos nacionais e internacionais: especialmente na ótica da teoria estruturante do direito. In: _____. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes*. Tradução de Dimitri Dimoulis *et al.* 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. In: BRASIL. Senado Federal. *Direitos humanos: atos internacionais e normas correlatas*. 4. ed. Brasília, DF: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013. p. 20-23. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/508144/000992124.pdf?sequence=1>. Acesso em: 9 out. 2019.

NICKEL, James W. Rethinking indivisibility: towards a theory of supporting relations between human rights. *Human Rights Quarterly*, Baltimore, v. 30, n. 4, p. 984-1.001, Nov. 2008. DOI: <https://doi.org/10.1353/hrq.0.0046>.

NINO, Carlos Santiago. *Ética y derechos humanos: un ensaio de fundamentación*. 2. ed. ampl. y rev. Buenos Aires: Astrea, 1989. (Filosofía y Derecho, v. 15).

NOHLE, Ellen; GIACCA, Gilles. Economic and social rights in times of disaster: obligations of immediate effect and progressive realization. In: ZORZI GIUSTINIANI, Flavia; SOMMARIO, Emanuele; CASOLARI, Federico; BARTOLINI, Giulio (ed.). *Routledge handbook of human rights and disasters*. New York: Routledge, 2018. (Routledge Studies in Humanitarian Action).

NOLAN, Aoife. Budget analysis and economic and social rights. In: RIEDEL, Eibe H.; GIACCA, Gilles; GOLAY, Christophe (ed.). *Economic, social, and cultural rights in international law: contemporary issues and challenges*. Oxford, UK: Oxford University Press, 2014. p. 369-390.

NOZICK, Robert. *Anarchy, state, and utopia*. With a new foreword by Thomas Nagel. New York: Basic Books, 2013.

O'CONNELL, Rory; NOLAN, Aoife; HARVEY, Colin; DUTSCHKE, Mira; ROONEY, Eoin. *Applying an international human rights framework to state budget allocations: rights and resources*. New York: Routledge, 2014. (Routledge Research in Human Rights Law).

PHILIPPS, Lisa. Discursive deficits: a feminist perspective on the power of technical knowledge in fiscal law and policy. In: INFANTI, Anthony C.; CRAWFORD, Bridget J. (ed.). *Critical tax theory: an introduction*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 2009. p. 46-52.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

RIEDEL, Eibe; GIACCA, Gilles; GOLAY, Christophe. Introduction. In: _____. (ed.). *Economic, social, and cultural rights in international law: contemporary issues and challenges*. Oxford, UK: Oxford University Press, 2014. p. 3-52.

ROTHBARD, Murray N. *Man, economy, and state with Power and market: government and economy*. 2nd ed. Auburn: Ludwig von Mises Institute, c2004.

SAIZ, Ignacio. Resourcing rights: combating tax injustice from a human rights perspective. In: NOLAN, Aoife; O'CONNELL, Rory; HARVEY, Colin (org.). *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford, UK: Hart Publishing, 2013.

SALVADOR, Evilasio. *As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas desigualdades de renda*. Brasília, DF: Inesc, 2014. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2019/04/Sistema_tributario_e_desigualdades_evilasio.pdf. Acesso em: 14 out. 2019.

_____. *Perfil da desigualdade e da injustiça tributária: com base nos declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007-2013*. Brasília, DF: Inesc, 2016. Disponível em: <http://www.ceapetce.org.br/uploads/documentos/587e0c439bbf33.59808206.pdf>. Acesso em: 14 out. 2019.

SKOGLY, Sigrun. The requirement of using the “maximum of available resources” for human rights realisation: a question of quality as well as quantity? *Human Rights Law Review*, Oxford, UK, v. 12, n. 3, p. 393-420, Sept. 2012. DOI: <https://doi.org/10.1093/hrlr/ngs022>. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/hrlr12&div=27&collection=journals>. Acesso em: 14 out. 2019.

TRESCH, Richard W. *Public finance: a normative theory*. 3rd ed. London: Elsevier, 2015.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. A interação entre o direito internacional e o direito interno na proteção dos direitos humanos. *Arquivos do Ministério da Justiça*, Brasília, DF, v. 46, n. 182, p. 27-54, jul./dez. 1993.

_____. *Tratado de direito internacional dos direitos humanos*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 1999. v. 2.

UNDP. *Human development indices and indicators: 2018 statistical update*. [S. l.]: UNDP, 2018. Disponível em: http://hdr.undp.org/sites/all/themes/hdr_theme/country-notes/BRA.pdf. Acesso em: 10 out. 2019.

UNITED NATIONS. Commission on Human Rights. *Note verbale dated 5 December 1986 from the Permanent Mission of the Netherlands to the United Nations Office at Geneva addressed to the Centre for Human Rights (“Limburg Principles”)*. [S. l.]: United Nations, 1987. Disponível em: <https://www.refworld.org/docid/48abd5790.html>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Commission on Human Rights. *Report of the special rapporteur on the realisation of economic, social and cultural rights, Danilo Türk*. Geneva: United Nations, 1992.

_____. Committee on Economic, Social and Cultural Rights. *Concluding observations on the fifth periodic report of Costa Rica*. [S. l.]: United Nations, 2016a. Disponível em: <https://undocs.org/E/C.12/CRI/CO/5>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Committee on Economic, Social and Cultural Rights. *Concluding observations on the fourth periodic report of Paraguay*. [S. l.]: United Nations, 2015a. Disponível em: <https://undocs.org/E/C.12/PRY/CO/4>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Committee on Economic, Social and Cultural Rights. *Concluding observations on the initial report of Namibia*. [S. l.]: United Nations, 2016b. Disponível em: <https://undocs.org/E/C.12/NAM/CO/1>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Committee on Economic, Social and Cultural Rights. *Concluding observations on the second periodic report of Honduras*. [S. l.]: United Nations, 2016c. Disponível em: <https://undocs.org/en/E/C.12/HND/CO/2>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Committee on Economic, Social and Cultural Rights. *Concluding observations on the sixth periodic report of Canada*. [S. l.]: United Nations, 2016d. Disponível em: <https://undocs.org/E/C.12/CAN/CO/6>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Committee on Economic, Social and Cultural Rights. *Concluding observations on the sixth periodic report of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*. [S. l.]: United Nations, 2016e. Disponível em: <https://undocs.org/E/C.12/GBR/CO/6>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Committee on Economic, Social and Cultural Rights. *General Comment No. 20: non-discrimination in economic, social and cultural rights (art. 2, para. 2, of the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights)*. Geneva: United Nations, 2009a. Disponível em: <https://undocs.org/E/C.12/GC/20>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Committee on the Rights of the Child. *Consideration of reports submitted by States Parties under article 44 of the Convention*. [S. l.]: United Nations, 2010a. Disponível em: <https://undocs.org/CRC/C/GTM/CO/3-4>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. General Assembly. *Interim report of the special rapporteur on the right to education*. [S. l.]: United Nations, 2011. Disponível em: <https://undocs.org/A/66/269>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. General Assembly. *Report of the special rapporteur on extreme poverty and human rights, Philip Alston*. [S. l.]: United Nations, 2015b. Disponível em: <https://undocs.org/A/HRC/29/31>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. General Assembly. *Report of the special rapporteur on the right to food, Olivier de Schutter*. [S. l.]: United Nations, 2010b. Disponível em: <https://undocs.org/en/A/HRC/13/33/Add.4>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. General Assembly. *Report of the special rapporteur on the right to food, Olivier de Schutter*. [S. l.]: United Nations, 2009b. Disponível em: <http://acnudh.org/wp-content/uploads/2011/01/Report-of-the-SR-on-the-right-to-food-Mission-to-Brazil-2009.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. General Assembly. *The role of the United Nations in promoting a new global human order and an assessment of the implications of inequality for development*. [S. l.]: United Nations, 2012. Disponível em: <https://undocs.org/A/67/394>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Office of the High Commissioner for Human Rights. *CCPR general comment No. 18: non-discrimination*: adopted at the Thirty-seventh Session of the Human Rights Committee, on 10 November 1989. [S. l.: United Nations], 1989. Disponível em: <https://www.refworld.org/docid/453883fa8.html>. Acesso em: 18 out. 2019.

_____. Office of the High Commissioner for Human Rights. *CESCR general comment No. 3: the nature of States Parties' obligations (art. 2, para. 1, of the Covenant)*. [S. l.: United Nations], 1990. Disponível em: <https://www.refworld.org/docid/4538838e10.html>. Acesso em: 10 out. 2019.

UNITED NATIONS; INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP. *Realizing human rights through government budgets*. New York: United Nations, 2017. Disponível em: <https://www.ohchr.org/Documents/Publications/RealizingHRThroughGovernmentBudgets.pdf>. Acesso em: 10 out. 2019.

WIID – World Income Inequality Database. *Unu-Wider*, Helsinki, 2006-2010. Disponível em: <https://www.wider.unu.edu/project/wiid-world-income-inequality-database>. Acesso em: 10 out. 2019.

ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na tributação. In: AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina de Souza Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2017. p. 17-42.